

привлекают большее количество рекламодателей. Также статистически значимой является разница в ценах между двумя каналами.

В статье предложен подход к оценке телевизионного рекламного рынка как двустороннего рынка. В эмпирическом исследовании рассмотрены всего два канала, и его можно рассматривать скорее как иллюстрацию к предлагаемому подходу. В дальнейшем исследовательская работа будет продолжена в направлении расширения выборки по числу каналов и географии исследования.

Список литературы.

1. Armstrong, M. Competition in two-sided markets /M. Armstrong// RAND Journal of Economics. – 2006- №37(3). - pp. 668–691.

2. Goettler, R.L., Shachar R. Spatial Competition in the Network Television Industry/R.L. Goettler, R.Shachar// RAND Journal of Economics. - 2001. - №32(4). – pp. 624-656.

3. Kim C.R. Identifying Viewer Segments for Television Programs/C.R.Kim// Journal of Advertising Research. - 2002.-№42(1). - pp. 51-66

4. Roland R., Kamakura W., Alpert M. Viewer Preference Segmentation and Viewing Choice Models for Network Television/ R.Roland, W.Kamakura, M.Alpert //Journal of Advertising.-1992.-№21(1).-pp.1-17.

БРАК В ПРОИЗВОДСТВЕ: БУХГАЛТЕРСКИЙ, НАЛОГОВЫЙ, МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТЫ

УДК 338.3

Адарченко Д.В., магистрант

Бабенко М.Г., к.э.н., доцент,

Пельмская И.С., к.э.н., доцент,

кафедра экономики и управления на металлургических предприятиях
Уральский федеральный университет, ВШЭМ

Аннотация. В данной статье рассматриваются различные подходы к понятию «производственный брак», приведена классификация брака, а также уделено вниманию учету внутреннего брака в разрезе бухгалтерского, налогового и международного аспектов.

Ключевые слова: производственный брак, МСФО, налоговый кодекс, бухгалтерский учет, проводки, директ-костинг, затраты.

Abstract. This article discusses various approaches to the concept of «manufacturing defect» is a classification of defects, as well as paying attention to the integration of internal defects in the context of accounting, tax, and international aspects.

Keywords: manufacturing defects, IFRS, tax codes, accounting, wiring, direct costing, cost.

Потери от внутреннего брака характерны для любой стадии производственного процесса. Очевидно, что хозяйствующие субъекты заинтересованы в выпуске качественных товаров и прилагают максимум

усилий для повышения качества производимой продукции. Во избежание проблем с контрагентами на предприятиях создаются специальные подразделения (как правило, служба контроля качества), которые проверяют конечный продукт непосредственно перед отгрузкой. Однако полностью застраховать себя от выпуска бракованных изделий невозможно. В связи с этим представляется важным своевременное выявление брака и его правильный учет. В бухгалтерском и налоговом учетах этот вопрос, безусловно, требует особого внимания.

Для изучения производственного брака были рассмотрены различные подходы к его определению, которые приведены в таблице 1.

Таблица 1 – Подходы к трактовке понятия «брак».

Источник	Определение «брак – это ...»
Большой экономический словарь	<ul style="list-style-type: none"> • изготовленная продукция, которая в силу своего низкого качества не может использоваться по прямому назначению или ее использование связано с дополнительными расходами по исправлению дефектов.
Большая советская энциклопедия	<ul style="list-style-type: none"> • продукция (изделия, полуфабрикаты, детали и т.д.), не соответствующая по качеству стандартам, техническим условиям и другой нормативно-технической документации
Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости на промышленных предприятиях	<ul style="list-style-type: none"> • изделия, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям. Они не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы лишь после исправления.
Свободная энциклопедия-википедия	<ul style="list-style-type: none"> • изготовление продукции, которая не соответствует нормам, эталонам или идеалам, которые были приняты законодательными актами страны, технологическими правилами предприятия или иными аналогичными ограничениями
Экономический словарь	<ul style="list-style-type: none"> • продукция, изготовленная с нарушением или отступлением от стандартов, технических условий

Обобщая все вышеизложенное, можно дать следующее определение:

Браком в производстве называются продукты, изделия, полуфабрикаты, детали, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям в результате чего не могут быть использованы по прямому назначению либо могут быть использованы после осуществления дополнительных затрат на их переработку или исправление. При этом не являются браком товары, изготовленные по особым повышенным техническим требованиям, когда они не соответствуют этим требованиям, но отвечают стандартам или техническим условиям на аналогичные продукты или

изделия для общего потребления. Не относятся к браку и потери от сортности, то есть перевод продукции в низший сорт по качеству.

Выделим основные классификационные признаки брака.

1. По месту выявления (обнаружения) производственный брак делится на внутренний и внешний. К первому относится брак, который выявлен самой организацией; второй обнаруживается покупателями или потребителями при эксплуатации объекта (использовании продукции).

2. По этапу прохождения (выполнения) технологического процесса внутренний брак может быть выявлен на этапе производства до сдачи продукции (работ) заказчику или на складе организации до отправки продукции потребителям.

3. По предусмотренности планом производственный брак подразделяется на планируемый (предвиденный) и непланируемый (непредвиденный). В некоторых производствах брак является неизбежным и включается (нормируется) в плановую калькуляцию. Это брак, вызванный технологическим процессом или другими объективными причинами, описанными в соответствующей технической документации, т.е. объективными причинами, не зависящими ни от самой организации, ни от ее работников.

4. По очевидности выявления производственный брак подразделяется на явный и скрытый. Явный брак очевиден, а вот скрытый выявляется в ходе эксплуатации (использования) продукции (изделий).

5. По характеру выявленных дефектов производственный брак подразделяют на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный, полный). К исправимому браку относят продукцию, полуфабрикаты, детали, узлы и изделия, которые могут удовлетворять требованиям стандартов или технических условий после исправления дефектов, повторной переработки или устранения неполадок, если такое исправление технически возможно и экономически целесообразно. Если исправить дефект технически невозможно или расходы по исправлению будут превышать потери от брака, эти детали, узлы и изделия относят к окончательному (неисправимому) браку.

Очевидно, что с точки зрения бухгалтерского и налогового учета определенный интерес вызывает брак неисправимый. В связи с этим дальнейшие наши исследования будут связаны с неисправимым производственным браком.

Теоретической и методологической основой проведения исследования явились следующие законодательные акты и нормативные документы:

- Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ), в части статей: 252 «Расходы. Группировка расходов», 253 «Расходы, связанные с производством и реализацией», 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией»;

- Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации", ПБУ 10/99, утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н.

Согласно п.2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению

капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Факт возникновения брака, с экономической точки зрения, и является этой безвозвратной потерей стоимости активов организации без возможности ее восстановления;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», ПБУ 1/98, утверждено Приказом Минфина РФ от 09.12.1998г. №60н (ред. от 30.12.1999г.)

Согласно п.7 в ПБУ 1/98 декларируются следующие обязательные приоритеты учетной политики: а) большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности); б) отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

- положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н;

- приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н «Об утверждении Плана счетов», счет 28 «Брак в производстве» и корреспонденции к данному счету;

- стандарты и положения Международной системы финансовой отчетности.

Исследовав различные методики, подходы к учету брака, можно выделить следующие аспекты: 1) бухгалтерский; 2) налоговый; 3) международный (согласно МСФО).

Рассмотрим учет внутреннего брака в разрезе выделенных аспектов.

Бухгалтерский аспект. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, для обобщения информации о потерях от брака в производстве предназначен балансовый счет 28 "Брак в производстве". Аналитический учет на счете 28 ведется по отдельным структурным подразделениям, видам продукции (работ), статьям расходов, причинам и виновникам брака.

В бухгалтерском учете процесс отражения неисправимого брака осуществляется следующими проводками.

- Д28 К20 – выявлен брак и отнесен на счет учета брака;
- Д10 К28 – оприходованы материалы по цене возможного использования;
- Д73 К28 – отнесена часть стоимости брака к взысканию за счет виновных лиц;
- Д20 К28 – отнесены непокрытые потери от брака на себестоимость продукции;

- Д90.2 К20 – отнесены потери от брака из себестоимости продукции на счет расходов от основных видов деятельности в разрезе видов продукции.

Таким образом, невозмещаемые суммы потерь включаются в себестоимость тех видов продукции, по которым выявлен брак. Если в том периоде, в котором выявлен брак, данный вид продукции не производился, то суммы потерь распределяются по видам продукции как общепроизводственные расходы.

Налоговый аспект. Согласно подпункту 47 пункта 1 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся и потери от брака. Потери от внутреннего брака являются косвенными затратами и на основании пункта 2 статьи 318 НК РФ фиксируются в составе расходов отчетного периода в полном объеме. При этом налогоплательщик вправе учесть только не подлежащие взысканию (удержанию) с виновных лиц убытки.

Международный аспект (согласно МСФО). Важное отличие процедуры расчета себестоимости согласно МСФО от аналогичной процедуры в российском бухгалтерском учете описано в пункте 16 МСФО 2. Оно состоит в том, что расходы, непосредственно не связанные с производством, в стоимость готовой продукции не включаются, а признаются расходами текущего периода. Если выражаться более привычными для российской действительности терминами, выходит, что общепроизводственные расходы в стоимость продукции включаются иногда, и в ограниченных размерах, общехозяйственные – не включаются совсем. Для целей МСФО всегда применяется метод «директ-костинг» – когда общие и административные расходы сразу признаются расходами текущего периода (что, вообще говоря, наиболее полно отвечает экономической сущности этих расходов, ведь предприятие понесло их в любом случае, независимо от объема производства, продаж и т.п.). Тогда брак, который выявлен, уже является расходом периода и не может попасть в стоимость запасов готовой продукции.

Учитывая ряд аспектов, рассмотренных выше, можно сделать следующий вывод: экономическое содержание явления «брак» диктует необходимость применения алгоритма, удовлетворяющего всем трем подходам. Поэтому, на наш взгляд, имеет смысл отражать брак в бухгалтерском учете в следующей последовательности:

- Д28 К20 – выявлен брак и отнесен на счет учета брака;
- Д10 К28 – оприходованы материалы по цене возможного использования;
- Д73 К28 – отнесена часть стоимости брака к взысканию за счет виновных лиц;
- Д25 К28 – отнесены непокрытые потери от брака в общепроизводственные расходы подразделения выпустившего брак. Данная запись имеет аналитический смысл и обеспечивает формирование перерасхода по смете общепроизводственных расходов центра ответственности;
- Д90.2 К25 – отнесены потери от брака из общепроизводственных расходов подразделения выпустившего брак, минуя распределение непосредственно на счет расходов от основных видов деятельности в разрезе

видов продукции. Данная запись обеспечит формирование убытка от производственной деятельности независимо от наличия дохода от реализации продукции отбракованного вида.

Что же касается внешнего брака, то можно предложить следующую последовательность учета:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К 90.1 «Продажи» («Выручка»), соответствующий номенклатуре СТОРНО Отсторнирована стоимость реализации. Документальное основание: акт согласования суммы возмещения (акт о браке двухсторонний); накладная на возврат забракованных деталей; распоряжение руководителя организации. На основании всего вышеперечисленного формируется бухгалтерская справка.

Д 90.3 «Продажи» («Налог на добавленную стоимость») К 68.2 «Расчеты по налогам и сборам» («Налог на добавленную стоимость») СТОРНО Уменьшено начисление НДС по возврату. Документальное основание: распоряжение руководителя организации, бухгалтерская справка. Согласно п. 5 ст. 171 НК РФ, необходимо внести запись на основании бухгалтерской справки в книгу покупок.

Д 90.2 «Продажи» («Себестоимость реализованной продукции») К 43 «Готовая продукция» СТОРНО на сумму оприходованных ценностей по цене возможного использования. В случае неисправимого брака по цене возвратных отходов. Основание - бухгалтерская справка. Таким образом, при первоначальной отгрузке себестоимость была списана в размере ее фактического значения, а в данной записи по цене возможного использования, то есть в дебете счета 90.2 останется сумма фактических потерь связанная с «неудавшейся» попыткой реализации продукции.

Д 10 «Материалы» К43 «Готовая продукция» оприходовано сырье по цене возможного использования. В результате счет 43 является промежуточным и необходим, чтобы корректно снизить себестоимость на сч. 90.2 и избежать отрицательных записей на счете 10. Производится одномоментно с предыдущей записью на основании той же справки.

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К 51(50) «Расчетные счета» («Касса»). Возврат денежных средств клиенту. Документальное основание: распоряжение руководителя организации, бухгалтерская справка, заявление клиента о возврате предоплаты. Если производится замена, то используется общая схема реализации.

Отражение в налоговом учете возврата товаров в связи с обнаружением внешнего брака будет зависеть от того, в каком периоде происходит данная операция. Если реализация и последующий возврат некачественного товара происходят в течение одного календарного года, то продавцу придется скорректировать доходы и расходы, определяемые в соответствии со ст. 316, 318 НК РФ.

В случае продажи продукции в одном налоговом периоде, а возврата в другом, потери от брака можно включить во внереализационные расходы как убытки прошлых лет, выявленные в текущем году (пп. 1 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Таким образом, применение предлагаемого нами подхода к учету неисправимого брака дает возможность точного планирования, не приводящего к завышению фактической стоимости активов в части остатков готовой продукции, по следующему ряду положений:

- брак это не есть неизбежное и экономически обоснованное потребление ресурсов для выпуска готовой продукции, следовательно приравнять расходы на брак к затратам на готовую продукцию нельзя;
- затраты на брак это не затраты на готовую продукцию, это расходы на брак. Активы разные: одно – металлолом, другое – продукция;
- процесс производства брака и процесс производства готовой продукции технологически диаметрально противоположны: при производстве продукции требуется неукоснительное соблюдение технологического процесса, при производстве брака не требуется ничего.

Исходя из данной логики, объекты калькулирования себестоимости – брак и готовая продукция различны, более того различен и момент признания расходов. Расходы по готовой продукции признаются в момент ее реализации; по браку – в момент его выявления. Следовательно, отнесение расходов при образовании брака на счет 90.2 в момент его обнаружения обосновано тем, что это производственные расходы, но по производству брака без возможности получения дохода от этой деятельности.

Безусловно, данный порядок отражения брака может быть модифицирован на предприятии в зависимости от потребностей анализа и формирования необходимой информации в целях управленческого учета. Однако, концептуальный подход отнесения брака на финансовые результаты организации, не искажая себестоимость производимой продукции, включением в нее потерь от производства брака, по нашему мнению, является существенным и обоснованным.